

俄罗斯会计的特点和文化对会计制度的影响

柯 燕 来

一 俄罗斯会计的特点

苏联解体后,俄作为一个独立主权国家登上国际政治舞台,并经历了一个由政局动荡到社会安定、由经济衰退到经济复苏、由计划经济到市场经济、由国有经济到私有经济的发展过程。为适应经济社会发展的要求,俄会计改革也走过了一条不平坦的道路。由于俄政治体制的集权性、经济的发展性、文化的两重性,“俄罗斯会计仍是变革中的会计”,“其信息的可靠性、完整性是比较低的”(德勤俄罗斯公司审计与能源项目合伙人 Darry Hadaway 的评价)。俄会计改革主要以政府为主导,会计规范体系主要由政府机构制定、发布。一些大的民间会计职业团体也是靠政府扶持而建立。靠政府的强制,俄会计改革在短短的十多年时间里取得了很大的成就:参照国际会计、审计准则,俄建立起了会计规范体系。但这种强制作用也存在一些弊端。例如,制定程序缺乏公开性、透明度,未能充分听取不同利益相关者的意见,以至制定出来的具体准则、法规只能强制实施。但具体实施时,技术上又碰到许多困难,导致会计改革出现反复。这也是俄会计、审计改革过程中急需解决的问题。

俄会计体系建立时间较短,其准则的国际化又操之过急,所以其会计准则并不像原来设想的那样与国际会计准则 IAS 和国际财务报告准则 IFRS 完全接轨。从 1993 年俄开始制定会计准则以来,已发布包括会计政策、固定

资产、存货及其有关事项、财务报表列报等在内的 20 项会计准则,并在所有大中型企业中施行。从总体上看,俄目前的会计准则与中国 20 世纪 90 年代初期的情形有些相似,并在许多方面与国际会计准则存在相当大的差异。可以说,俄会计准则中大约只有 50% 与国际会计准则相同。总的来说,其会计准则具有如下特点:

- (1) 俄尚未采用关于减值、金融工具、通货膨胀的准则;
- (2) 固定资产不计提减值准备,资产虚高;
- (3) 公司在对非财务信息的披露方面已经做得非常不错,基本上能够提供投资者所希望获得的信息,但所披露的信息质量依然不高;
- (4) 个别准则的制定并不完全适合俄企业的具体情况,还不能完全把握国际化进程;
- (5) 俄会计人员的专业判断能力不及发达国家的会计人员,更很少运用公允价值。

另外,由于经济长期不稳定和第一轮税制改革不成功,俄整个国家的政策导向倾向于为国家服务,所以在俄形成了颇具特点的税务会计模式。主要体现为:会计的目标一开始就是服务于国家税收;企业的会计系统实际上就是一套报税系统;企业报表的使用者仅为税务当局,不存在其他使用者。目前,俄的会计目标逐渐转向为投资者提供有用的信息。但受经济体制、法律环境、会计核算规范管理形式的影响,目前俄会计在很大程度上还是为税收服务。在

作者系厦门大学会计系硕士研究生。

世界三大税务会计模式中,俄为偏法德型的混合税务会计模式。随着国际化趋势的加强、俄会计目标的改变,俄财务与税务分离的趋势是必然的。由于受俄整个经济结构的影响,俄在国际化进程中能否协调好财务与税务之间的关系也是亟待解决的问题。

二 俄罗斯传统文化对 现今会计制度的影响

(一) 文化与会计联系的框架

会计运行的环境是会计产生、存在和发展的环境。在一定的社会环境里,会计理论和方法不能不受来自该环境下的政治、经济和文化等的影响。社会环境对会计有着决定性的影响,不仅决定着会计过去的发展状态、现在的发展水平,也决定着会计未来的发展前景。所以,要研究一个国家的会计,就不能不对这个国家的相关社会环境进行研究和分析。俄作为一个独立不久的国家,政治经济环境都在不断变革之中,受其影响,俄会计制度也处在一个发展和变革的阶段。俄政治的中央集权性决定其会计制度的制定和改革主要由官方机构主导并主要为国家税收服务,经济的发展性和欠发达性导致俄会计的易变和不成熟。文化被认为是一种比较底层或基础性的影响因素。相对来说,文化对会计制度的影响是间接的,但又是持续的和独特的。它影响着一个国家的政治和经济制度,影响着人们的行为和价值取向。文化环境对会计的影响是更深层次的。但是,究竟怎样将两者联系起来呢?美国著名文化人类学家怀特曾提出“行为是文化的函数”的命题。另外两位文化人类学家A J克罗伯和K科拉克也指出:“文化的基本要素是传统思想观念和价值,其中尤以价值观最为重要。”由此可推导出文化环境对会计的影响:不同的文化环境 不同的会计人的塑造 不同的文化价值观和会计亚文化价值观的形成 不同的会计行为方式。这里,我们结合荷兰学者霍夫斯蒂德和英国学者格雷分别提出的社会文化价值

观框架和会计亚文化价值观框架来研究。霍夫斯蒂德1984年在对39个国家10万余名“IBM”公司员工研究的基础上,对文化的四个基本方面作了定义和评述:(1)个人主义与集体主义——社会成员之间团结合作的程度或对个人利益与集体利益两者之间的取舍;(2)权力距离大小,表示人们对机构组织权力分配接受程度;(3)风险规避程度的强弱——人们对模棱两可和不确定的未来感到不安的程度;(4)阳刚与阴柔倾向——人们对个人成就、业绩及生活品质的看法。而格雷将这些文化差异用于解释会计人员行为的国际差异,进而说明会计实务的本质差异。由此他提出了一个连接文化价值观的“会计价值观”框架:(1)职业化与法规化——在会计管理工作中更多的是依据会计职业判断和行业自律还是法律规定;(2)统一性与灵活性——在会计规范的制定和遵守过程中是强调和偏向一致还是灵活;(3)稳健主义与乐观主义——表示在会计的确认和计量中是采用传统谨慎的方法还是乐观、冒险的方法;(4)保密性与透明度——财务信息提供者在披露会计信息时所持的态度,是倾向于对外公开还是对外保密。会计价值观和文化价值观的关系如下表所述:

这也是我们研究文化如何影响会计的基本框架。像下表第一行所表示的那样,在一个个人主义意识强的社会里,比较注重个人努力,偏好独立专业判断和职业自律,强调独立性、公平竞争、越少越好的规则约束和信息共享。而在一个集体主义意识强的社会里,由于强调集体利益与和谐统一,人们比较容易接受法律法规的要求,倾向于采纳统一会计制度,硬性规定有关会计程序与方法,会计处理可供选择的范围较小。同时,由于集体主义关心更多的是与企业关系密切的集团,而不是外部集团,所以更倾向于保守秘密,愿意将企业信息控制在企业内部该知道的范围内,而不愿意向社会公众披露。下表中其余关系可以以此类推。

(二) 俄罗斯文化对会计制度的影响

1.对俄罗斯会计国际化的影响。20世纪俄

霍夫斯蒂德的文化价值观与格雷的会计价值观的关系

会计价值观 文化价值观	职业化	统一性	稳健性	保密性
个人主义	+	-	-	-
权力距离	-	+	?	+
风险规避	-	+	+	+
阳刚倾向	?	?	-	-

注：“+”表示要素之间正相关，“-”表示要素之间负相关，“？”表示无法确定关系。

资料来源：蔡传里：《从文化视角看我国会计准则的制定》，《河南商业高等专科学校学报》2005 年第 3 期。

国最重要的思想家别尔嘉耶夫写道：“俄罗斯民族是最两级化的民族，它是对立面的融合……在俄罗斯人身上可以发现矛盾的特征：专制主义和无政府主义；倾向暴力和善良人道；信守宗教和追求真理；民族主义和全人类主义；奴隶主义和造反行动，等等。”一方面，俄罗斯人处于东西两种文化冲突之中，灵魂受到触动，情感世界丰富，造就了令人赞叹的文学艺术；另一方面，缺少法制观念，喜欢走极端。俄文化的双重性表现为彻底的极端性，在两个极端之间，缺乏一个过渡的中间地带；或者是这个极端，或者是那个极端，总是没有中间环节、没有任何过渡，就从一个极端跳到另一个极端。例如，俄独立后实行的即刻与西方接轨的“休克疗法”便是极端化的鲜明表现。1998 年 3 月 6 日，俄政府发布了第 283 号令《关于批准转向国际会计准则的会计改革项目》的基本文件，确立会计改革的目标是使俄的会计和审计规范与国际准则一致。2004 年，俄要求拥有一家子公司以上的俄公司均须按照国际财务报告准则 IFRS 编报当年度的财务报表。俄的会计制度从无（苏联时期根本谈不上有任何会计体系，有的只是簿记程序）到有，其改革可谓“一步登天（“预备一步就跨越与西方会计上百年的差距）”。这种极端的选择，正是其文化特性的体现。俄文化往往不是处在理性逻辑范围内进行抽象的理论思索，造成其历史的非理性发展和民族的理性缺乏。正是由于这种非理性的选择，俄 2005 年又宣布，将暂时停止实施所有

接纳的国际会计准则。这样的反复不能不说是其文化双重性的结果。

此外，俄罗斯民族在精神上一直对西方文明具有归属感。俄罗斯与欧洲的关系早已超越了一般的外交范畴，具有文化认知和文明归属、国家属性及其战略选择的意义。文明归属问题在俄思想界已经讨论了几百年。几百年来，融入欧洲（“进入欧洲，成为欧洲强国”）一直是俄政治生活的主题之一。正因为俄对欧洲文明具有强烈归属感，才有可能全面接纳国际会计准则。然而，俄又具有大国沙文主义的优越感，虽然国力已大不如从前，但是在文化和精神上依然认为自己应该主导某些东西。从对“休克疗法”的反省和接纳国际会计准则的反复可以看出文化对其的影响。

2.对俄罗斯会计目标的影响。俄文化比较崇尚集体精神。这与同样崇尚集体主义的中国有些类似，却与崇尚个人占有和个人利益的美英等西方国家不同。俄会计目标之一是为了满足统计部门的需要，为国家税收服务。这与美国财务概念框架中将投资者和信贷者的信息放在最显要地位的会计目标形成了鲜明的对比。

3.对俄罗斯制定会计准则的影响。俄罗斯和中国一样，曾经都是一个高度中央集权的国家。自私有化以来，俄发生了很大变化。但不管从文化底蕴还是从政治体制来说，俄仍属于一个权力距离较大的国家。在权力距离较大的社会里，等级观念强，会计从业人员倾向于服从

权威和长官意识,较愿意接受教条式的会计准则。由此可见,俄会计准则的制定较难集思广益。准则内容往往非常笼统,缺乏完整性和全面性,而且财务会计信息在很大程度上是为了呼应权力拥有者的需要。俄会计准则主要由官方——联邦财政部制定。俄国家杜马于1996年12月21日通过了《会计核算法》。该法第5条规定,联邦政府拥有会计工作和核算方法的领导权。这一方面说明了会计准则的重要性,另一方面也表明俄的会计管理确实是高度集权的。而民间会计组织——俄罗斯会计准则委员会仍处于从属地位。虽然该组织越来越频繁地、积极地提出各种会计改革草案并到俄国家杜马游说,试图局部改变俄现行会计管理体制,但还无法改变官方主导会计准则制定的现状。

4.对俄罗斯会计信息披露的影响。与国际会计准则和中国会计准则相比,俄会计准则要求披露的会计信息较少。这是由多方面原因造成的。首先,俄资本市场不发达,上市公司只有数百家。相对而言,投资者并不需要像资本市场较发达国家那样多的会计信息来决策。其次,俄偏向集体主义的文化观念。具有鲜明特点的、由内部人控制的公司治理模式就是这一文化的具体体现,它更倾向于企业内部职工或管理层利益最大化而忽视外部投资者,更倾向于控制企业信息而拒绝向社会公众披露企业信息。这对相对保密的俄会计披露规定造成了更深层次的影响。

5.对俄罗斯会计统一性的影响。相对地说,俄更崇尚集体主义,偏好整体的统一而非个体的灵活与主动。俄会计原则在很多地方体现了这一特点。例如,俄罗斯2002年之前的固定资产折旧并不按企业会计人员个人判断固定资产可使用的寿命计算,而是根据国家规定的统一折旧率计算;2002年之后,俄才允许“自我”判断。而固定资产和无形资产仍不允许根据期末可收回净价计提减值,这无疑大大挤压了会计人员的个人判断空间。

6.对俄罗斯会计职业化的影响。与西方发

达国家相比,俄会计职业化水平明显偏低,不论是会计职业的自我管制能力,还是会计人员的职业判断能力均相形见绌。这固然与一个权力距离较大的国家有关,但更主要的是由俄相对落后的会计学教育造成的。2002年,俄只有26.6%的大学在讲授会计学,虽然比独立初期大为改观,但与西方发达国家甚至中国相差甚远。这是因为在苏联时代,会计并不是一个声望很高或者说很受欢迎的专业。直到俄改革开放后,会计专业才变得受欢迎并日益重要起来。不过,目前全俄只有不超过10%的大学能够授予会计学的学士和硕士学位,课程设置的教科书也相对落后,会计学教育发展相对缓慢。

主要参考书目:

- 1.白秀英、赵丽芳:《会计环境对会计发展变化的影响研究》,《中央财经大学学报》2004年第5期。
- 2.刘玉廷、王宏:《俄罗斯会计改革与国际协调的有关情况》,《会计研究》2006年第6期。
- 3.蔡传里:《从文化视角看我国会计准则的制定》,《河南商业高等专科学校学报》2005年第3期。
- 4.李传忠:《会计环境因素的比较研究》,《南京经济学院学报》1999年第3期。
- 5.刘翠英、曹禹:《文化环境对会计的影响》,《经济论坛》2004年第15期。
- 6.刘长琨:《俄罗斯联邦财政制度》,中国财政经济出版社1998年版。
7. Galina G. Preobragenskaya, Lucia Robert W. McGee, Accounting Education In A Transition Economy: A Case Study Of Russian Universities [J], Academy of International Business Southeast, Annual Conference, Clearwater, Florida, November 13-14, 2003.

(责任编辑:高德平)

